



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22-03-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 606

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,  
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του «.....» με ΑΦΜ....., κατοίκου....., με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών» κατά των με αριθμό: α) ...../24-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, β) ...../24-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, γ) ...../24-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, δ) ...../24-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017, ε) ...../24-10-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και στ) ...../24-10-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την με αριθμό πρωτ. ....../29-11-2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Σερρών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ. ....../24-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 30.054,62€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους 15.027,31€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 5.622,47€, ήτοι συνολικά ποσό **50.704,40€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. ....../24-10-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 24.392,85€,

πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους 12.196,43€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.502,69€, ήτοι συνολικά ποσό **41.091,97€**.

❖ Με την υπ' αριθμ. ....../**24-10-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της προαναφερόμενης Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του οικείου φόρου του προσφεύγοντος, στο κρινόμενο φορολογικό έτος, από 79.799,01€ βάσει δηλώσεως σε 75.689,15€ βάσει ελέγχου, ήτοι **κατά το ποσό των 4.109,86€**.

❖ Με την υπ' αριθμ. ....../**24-10-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του οικείου φόρου του προσφεύγοντος, στο κρινόμενο φορολογικό έτος, από 98.777,95€ βάσει δηλώσεως σε 84.673,80€ βάσει ελέγχου, ήτοι **κατά το ποσό των 14.104,15€**.

Με την υπ' αριθμ. ....../**24-10-2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.054,93€, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Λ.Σ. από Φ.Η.Μ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α, καθαρής αξίας 68.497,72€ πλέον Φ.Π.Α. 6% €4.109,86, ήτοι συνολικής αξίας 72.607,58€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12,13 και 40 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1002/31-12-2014 και 1003/31-12-2014, όπως ισχύουν και

Με την υπ' αριθμ. ....../**24-10-2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.804,26, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας (Α.Λ.Σ. από Φ.Η.Μ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α, καθαρής αξίας 60.142,09€, πλέον Φ.Π.Α. 6% €3.608,52, ήτοι συνολικής αξίας 63.750,61€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12,13 και 40 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1002/31-12-2014 και 1003/31-12-2014, όπως ισχύουν.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α, από την αρμόδια για την φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019, του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., ως ίσχυε, της Πολ. 1050/25-2-2014, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Πολ. 1094/7-4-2014 και της Ε 2016/31-1-2020, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο (έλεγχος με τις γενικές διατάξεις) και με έμμεσες τεχνικές ελέγχου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης (μέθοδος της αρχής αναλογιών), για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, αντίστοιχα, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../**28-04-2022** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς, οι οποίοι απαριθμήθηκαν υπό στοιχείο 3 , 4 , 5 και 6 κατωτέρω, καθότι εκ παραδρομής αριθμήθηκαν στην εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή σε 2 (αναγράφηκε δις), 3 , 4 και 5 , αντίστοιχα:

**1) Μη νόμιμη προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό ή κατ' έμμεσο τρόπο**

προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και του φορολογητέου εισοδήματός του και αυθαίρετη εφαρμογή συντελεστή «αναγωγής» για το φορολογικό έτος 2016. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες κατά το μέρος που τα επιβαλλόμενα με αυτές ποσά διαφοράς φόρων και προστίμων ερείδονται στην κρίση του φορολογικού ελέγχου, στο πλαίσιο επαλήθευσης συντελεστή μικτού κέρδους, περί δήθεν «αποκρυσταλλώσεως αξίας», με αυθαίρετη εφαρμογή μαθηματικού τύπου «αναγωγής». Συντρέχουν αντικειμενικοί λόγοι που δικαιολογούν την επίτευξη ποσοστιαία χαμηλού μικτού κέρδους.

**2) Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων και κριτηρίων για την εφαρμογή των άρθρων 28 του Ν. 4172/2013 και 27 του Κ.Φ.Δ. περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου, σε συνδυασμό με το άρθ. 11 της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. για το φορολογικό έτος 2017 - Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων.**

**3) Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης.** Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση.

**4) Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο, ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτει η φερόμενη απόκρυψη εσόδων από την επιχείρησή του.**

**5) Ο Προσδιορισμός Φ.Π.Α. είναι εσφαλμένος και**

**6) Εσφαλμένα επιβλήθηκαν εις βάρος του πρόστιμα του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του Ν. 4174/2013 για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.**

**Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό**

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου

φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...]».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν

επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται «με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: «α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.» «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ.3 του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013, εκδόθηκε η Α. 1293/2019 με την οποία παρέχονται λεπτομέρειες σχετικά με το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Επειδή, με την Α. 1293/2019 δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής:

**Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. [...]**

**Άρθρο 5, Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους.** Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος. [...]

**Άρθρο 11 - Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».**

Επειδή, με την Ε. 2015/31-1-2020 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως εξής: «Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.....».

Επειδή η ελεγκτική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την παράγραφο 5 της απόφασης Α. 1293/2019, για την επαλήθευση του συντελεστή μικτού κέρδους από τα φορολογικά στοιχεία αξίας αγορών και πωλήσεων της προσφεύγουσας, προκειμένου να επιβεβαιώσει ή όχι αξιόπιστα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους ) τα εμφανιζόμενα στις ετήσιες καταστάσεις της, ώστε με περαιτέρω ενέργειές της να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδά της, τα λογιστικά και φορολογικά κέρδη της, βάσει ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος, για τον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους 27,65% επί κόστους των φαρμάκων με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο (Γενικές Διατάξεις), έλαβε υπόψη μόνο την σχετική Απόφαση Υπουργού Υγείας για τις τιμές αυτών (Άρθρο 3 παρ.2 Υ.Α.Γ.Π./οικ. 90552/2016-ΦΕΚ 3890/β/02-12-2016 : Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων) και συγκεκριμένα το ποσοστό μικτού κέρδους (mark-up) των φαρμακείων.

Επειδή από την φορολογική διοίκηση δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος , προσδιορισμού του πραγματικού περιθωρίου μικτού κέρδους επί κόστους ή επί πωλήσεων, από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία (φορολογικά στοιχεία αξίας αγορών και πωλήσεων) και ορθής αποτίμησης σε δύο τουλάχιστον είδη με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή την συνολική αξία, καθότι διενήργησε απογραφή τέλους χρήσης (31/12/2016), όπως ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 5 και 3 , αντίστοιχα, της απόφασης Α 1293/23-7-2019.

Επειδή η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 της απόφασης Α.1293/2019, **ελέγχει την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και σε περίπτωση που συντρέχουν αυτές, το εισόδημα δύναται να προσδιορισθεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου».**

Επειδή από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2016 και το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα, για τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του και τις οικογενειακές του δαπάνες, δεδομένου ότι υπέβαλε δήλωση μετά της συζύγου του, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2016	2016
	Του υπόχρεου €	Της συζύγου €
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	30.383,32	
2. Άθροισμα καθαρών ποσών από συντάξεις		11.873,14
3. Μερίσματα - τόκοι - δικαιώματα	132,08	0,46
4. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	2.382,48	
<b>Συνολικό πραγματικό εισόδημα</b>	<b>32.897,88</b>	<b>11.873,60</b>
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (049)		
Έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης (051)	1.537,88	34,38
<b>Συνολικές δαπάνες</b>	<b>1.537,88</b>	<b>34,38</b>

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι στο κρινόμενο έτος δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ήτοι προσδιορισμού **με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος επαρκεί** για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης...». Περαιτέρω, για το ίδιο έτος δεν συντρέχει κάποια άλλη προϋπόθεση, εκ των αναφερομένων στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες τεχνικές.



Επειδή η προαναφερθείσα ελεγκτική διαπίστωση σχετικά με τον προσδιορισμό του συντελεστή μικτού κέρδους με στοιχεία από τρίτες πηγές (Υπουργείο Υγείας σχετικά με τη Ρύθμιση Τιμολόγησης Φαρμάκων), μεμονωμένα δεν αποτελεί στοιχείο υπολογισμού ακαθαρίστων εσόδων, λογιστικών και φορολογητέων κερδών, σύμφωνα με την λογιστική και φορολογική βάση, αντίστοιχα, εφόσον δεν πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), όπως προηγουμένως, ως εκ τούτου η κρίση του ελέγχου περί προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης με κάθε διαθέσιμο στοιχείο (έλεγχος με Γενικές Διατάξεις) στην φορολογία εισοδήματος, τυγχάνει εσφαλμένη.

Κατά συνέπεια, ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, για μη νόμιμο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών του, για το φορολογικό έτος 2016, γίνεται αποδεκτός.

#### Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στην παράγραφο 3 του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1.. [..]3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4223/2013, η παράγραφος 1 και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι "

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) .....
2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,

όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.  
[...]

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ., υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.  
[...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς

επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή από την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2017 και το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος στον προσφεύγοντα, για τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά του και τις οικογενειακές του δαπάνες, δεδομένου ότι υπέβαλε φορολογική δήλωση μετά της συζύγου του, προκύπτουν τα εξής:

Φορολογικό έτος	2017	2017
	Του υπόχρεου €	Της συζύγου €
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	(39.048,32)	
2. Άθροισμα καθαρών ποσών από συντάξεις		11.564,35
3. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	1.614,89	0,17
4. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	4.142,48	
<b>Συνολικό πραγματικό εισόδημα</b>	<b>0,00</b>	<b>11.564,52</b>
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (049)	19.316,99	9.311,53
<b>Συνολικές δαπάνες</b>	<b>19.316,99</b>	<b>9.311,53</b>

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι στο κρινόμενο έτος πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ήτοι προσδιορισμού **με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου**, καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος **δεν επαρκεί** για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης...»

Επειδή, στο άρθρο 4 της απόφασης **A.1008/2020** προβλέπεται η δυνατότητα εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών της αρχής των αναλογιών & της τιμής προς όγκο συναλλαγών σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου, κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χωρίς να υποχρεούται να αιτιολογήσει για ποιο λόγο επέλεξε την συγκεκριμένη μέθοδο.

Επειδή, στην εγκύκλιο **Ε. 2016/2020** - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013 (Α'170), παρ. Ε' - Λοιπά θέματα, ορίζεται ότι: «**Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.**».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος, για το

φορολογικό έτος 2017, με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

### **Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό**

Επειδή, με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.2 του ως άνω άρθρου εκδόθηκαν οι Α.1008/27-1-2020 και η Ε. 2016/31-1-2020 εγκύκλιοι εφαρμογής των περιπτώσεων α' (της αρχής των αναλογιών) και δ' (της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών) της παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος.

Επειδή, στο άρθρο 43 παρ. 2 εδάφιο 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι:

« ...Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό».

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του (άρθρου 43 του Συντάγματος) προβλέπεται ότι, στην περίπτωση που παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση προς ρύθμιση ειδικών θεμάτων, στην περίπτωση δηλαδή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2, φορέας της εξουσιοδότησεως μπορεί να είναι και άλλα, εκτός του Προέδρου της Δημοκρατίας, όργανα της Διοικήσεως, εφόσον όμως πρόκειται, μεταξύ άλλων, περί «ειδικότερων» θεμάτων. Ως ειδικότερα θέματα νοούνται εκείνα τα οποία αποτελούν, κατά το περιεχόμενό τους και σε σχέση με την ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στο νομοθετικό κείμενο, μερικότερη περίπτωση ορισμένου θέματος που αποτελεί το αντικείμενο της νομοθετικής ρυθμίσεως.

Απαιτείται, επομένως, στην περίπτωση αυτή, να περιέχει το νομοθετικό κείμενο όχι απλώς τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδοτήσεως, αλλά, επί πλέον, και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Οι ανωτέρω ουσιαστικές ρυθμίσεις μπορούν να υπάρχουν τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου, όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως (βλ. ΣΤΕ 1210/2010 Ολομ., 3013/2014 Ολομ., 520/2015 Ολομ.). (ΣΤΕ 510/2019 σκ.13).

Επειδή, με τις ανωτέρω κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης δεν καθορίζεται το αντικείμενο του φόρου στη φορολογία εισοδήματος, το οποίο είναι, κατ' άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα, αλλά ρυθμίζεται ένα ζήτημα τεχνικής φύσεως (πρβλ. άρθρο 43 παρ. 2 εδάφ. β' Σ.), το οποίο είναι ήδη ρυθμισμένο σε γενικό, αλλά ορισμένο πλαίσιο, στο ίδιο το κείμενο του τυπικού νόμου (πρβλ. Ολομ. ΣΤΕ 737/2011, σκ. 4). Συγκεκριμένα, εξειδικεύεται το περιεχόμενο των εις το άρθρο 27 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. προβλεπόμενων και διεθνώς αναγνωριζομένων εμμέσων τεχνικών ελέγχου [προσδιορισμός του εισοδήματος με συγκλίνοντα στοιχεία/ενδείξεις (έμμεσος προσδιορισμός εισοδήματος, ήτοι με "έμμεσες αποδείξεις", ΣΤΕ 884/2016)], το περιεχόμενο των οποίων ερείδεται σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της Ελεγκτικής, η οποία ασχολείται με την επαλήθευση και εξακρίβωση της αξιοπιστίας και της σημαντικότητας των λογιστικών πληροφοριών, καθώς και τη διατύπωση αρχών και κανόνων, αφορώντων τη διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Με τη χρήση των εμμέσων τεχνικών ελέγχου, οι οποίες έχουν αποτελέσει αντικείμενο αναλύσεως και από τον ΟΟΣΑ με την από 10/2006 έκθεση του, θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ύλης μέσω αναλύσεως της οικονομικής καταστάσεως του φορολογουμένου, δια της αναζητήσεως πραγματικών εισροών και εκροών χρήματος και με χρήση πληροφοριών από διάφορες πηγές, οι οποίες επηρεάζουν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα, σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου, αλλά και των φορολογικών του δηλώσεων (βλ. ad hoc ΔΕφαθ 640/2021).

Επειδή, οι εν λόγω κανονιστικές πράξεις της Διοικήσεως δεν επενεργούν επί του περιεχομένου της φορολογικής ενοχής, ήτοι το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου, τους φορολογικούς συντελεστές και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τον φόρο, αλλά αντιθέτως εξειδικεύουν τις ρυθμίσεις του τυπικού νόμου και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ. ρυθμίζει καταρχήν σε γενικό, πλην όμως ορισμένο πλαίσιο, το θέμα των έμμεσων τεχνικών ελέγχου παρέχοντας παράλληλα ειδική εξουσιοδότηση (υπό την έννοια του ρητού

προσδιορισμού των προς εξουσιοδότηση θεμάτων και συγκεκριμένα το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου) σε άλλα όργανα της Διοίκησης για τη ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων, ήτοι μερικότερων περιπτώσεων εν σχέσει προς την γενόμενη στη νομοθετική διάταξη, στην οποία περιέχεται η εξουσιοδοτική διάταξη, ουσιαστική ρύθμιση.

**Επειδή** περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι κανονιστικές πράξεις που αφορούν τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εκδόθηκαν άνευ νόμιμου ερείσματος, καθώς η εξουσιοδοτική διάταξη δεν ορίζει ειδικώς και συγκεκριμένα τα θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν κανονιστικώς και κατά συνέπεια οι κανονιστικές πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές, αποτελεί αντικείμενο δικαστικής κρίσης.

#### **Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.. ».

**Επειδή** η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

**Επειδή** οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

**Επειδή**, με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. ορίστηκαν οι μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο,

διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών, β) .....και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1008/27-1-2020 απόφαση: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α' ) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

**Άρθρο 1 - Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.**

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ., είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

**Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.**

### **2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από

τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών {...}.

#### **Άρθρο 3 - Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής**

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

#### **Άρθρο 4 - Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου**

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

#### **Άρθρο 5 - Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης**

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα [...]

**Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/ εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.**



Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013».

Επειδή, με την Ε 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α 1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Ειδικότερα:

#### **A. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των

αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.

Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.

**Προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος εφαρμογής της μεθόδου αυτής παρατίθενται κατωτέρω ενδεικτικά παραδείγματα: [..]**

#### **Παράδειγμα 2ο**

Για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται η αναλογία (δείκτης) περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, ήτοι η αναλογία της διαφοράς τιμής πώλησης μείον τιμής αγοράς προς τιμή αγοράς, με βάση τη σχέση:

Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων = (Τιμή πώλησης άνευ ΦΠΑ - Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ) / Τιμή αγοράς άνευ ΦΠΑ και στη συνέχεια τα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τη σχέση:

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα = Συνολικό κόστος πωληθέντων άνευ ΦΠΑ X (1 + Αναλογία (%) περιθωρίου μικτού κέρδους επί του κόστους πωλήσεων).

#### **Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα**

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013.....

#### **Ε. Λοιπά θέματα**

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ., η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Ως εκ τούτου, δεν αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού πρόσωπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

**Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:**

α) Η φορολογική αρχή στα πλαίσια του ελέγχου με τις Γενικές Διατάξεις, κατ' αρχήν, αντλώντας στοιχεία από τρίτες πηγές (Υπουργείο Υγείας Αριθμ. Γ.Π./οικ. 6177/11.7.2014 - Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων-Άρθρο 3), προσδιόρισε για τα φάρμακα μεσοσταθμικό

περιθώριο μικτού κέρδους 26,69% επί κόστους (Κόστος πωληθέντων ελέγχου 461.670,51€ χ 1,2669 = ελέγχου ακαθάριστα έσοδα ελέγχου 584.893,59€).

β) Το κρινόμενο έτος πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) , καθότι **το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού του εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών του δαπανών διαβίωσης»** και

γ) Ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντα με την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, για τα φάρμακα, όπως προηγουμένως και βάσει λογιστικών αρχείων (απλογραφικά βιβλία), για τα αναλώσιμα, τις παιδικές τροφές, τα καλλυντικά , τις κρέμες κ.,λ.π. αγαθά, κατ' εφαρμογή της Α.1008/2020 και της Ε.2016/2020, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ. ....../05-09-2022 αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, όπως παρακάτω:

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Είδος	ΜΕΣΟΣΤΑΘ- ΜΙΚΟΣ Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗ ΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗ- ΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟ- ΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΚΑΘΑΡΙ- ΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙ- ΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ
Φάρμακα 6%	26,69%	461.670,51	584.893,59	524.751,50	60.142,09
Παιδικές τροφές-αναλώσιμα 13%	-12,88%	26.734,02	23.289,55	23.289,55	0,00
Καλλυντικά-κρέμες 24%	-35,63%	53.698,93	34.565,67	34.565,67	0,00
<b>Σύνολο</b>		<b>542.103,46</b>	<b>642.748,81</b>	<b>582.606,72</b>	<b>60.142,09</b>

Επίσης προσδιόρισε λογιστικά και φορολογικά κέρδη, ως ακολούθως:

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	<b>642.748,81</b>
Μείον Κόστος πωληθέντων	<b>(542.103,46)</b>
<b>Μικτό κέρδος</b>	<b>100.645,35</b>
Μείον δαπάνες χρήσης	<b>(79.591,40)</b>
<b>Σύνολο Κερδών (λογιστικά)</b>	<b>21.053,93</b>
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες δήλωσης	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	47.580,65
<b>Σύνολο Φορολογητέων Κερδών Ελέγχου από επιχειρηματική δραστηριότητα</b>	<b>68.634,60</b>

Επειδή, για τα φάρμακα, λαμβάνοντας υπόψη, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και τα χαρακτηριστικά της οντότητας, ιδίως το είδος του αγαθού (φάρμακα συνταγογραφούμενα και μη συνταγογραφούμενα), τη γεωγραφική της θέση, την αγοραστική δύναμη, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τον ανταγωνισμό, τα λειτουργικά της έξοδα, το ποσοστό Rebate, τις απώλειες και τις φθορές αυτών και την γενικότερη εμπορική πολιτική της (πιστώσεις, επισφαλείς απαιτήσεις, χορηγούμενες εκπτώσεις, προσφορές, κάρτα μέλους κ.λ.π),

γίνεται αποδεκτό και με βάση την κοινή πείρα και τις επικρατούσες στην αγορά συναλλακτικές συνθήκες, ποσοστό φύρας 3% επί του κόστους πωληθέντων αυτών και προσδιορίζονται έσοδα από πώληση φαρμάκων (συντελεστής Φ.Π.Α. 6%), όπως παρακάτω:

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ (ΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΥΠΟΨΗ ΦΥΡΑΣ 3%) €	ΜΕΣΟΣΤΑΘΜΙΚΟΣ Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ & ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΦΑΡΜΑΚΩΝ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ €
461.670,51€ Χ 0,97=447.820,39	26,69%	119.523,26	567.343,65	584.893,59	524.751,50

Ακολουθως, λογίζονται για τα είδη (φάρμακα, παιδικές τροφές - αναλώσιμα, καλλυντικά, κρέμες κ.λ.π) συνολικά ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου και απόφασης, όπως παρακάτω:

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Είδος	ΜΕΣΟΣΤΑΘΜΙΚΟΣ Σ.Μ.Κ. ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ & ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φάρμακα 6%	26,69%	461.670,51	567.343,65	584.893,59	17.549,94
Παιδικές τροφές-αναλώσιμα 13%	-12,88%	26.734,02	23.289,55	23.289,55	0,00
Καλλυντικά-κρέμες 24%	-35,63%	53.698,93	34.565,67	34.565,67	0,00
<b>Σύνολο</b>		<b>542.103,46</b>	<b>625.198,87</b>	<b>642.748,81</b>	<b>17.549,94</b>

Τέλος, προσδιορίζονται το μικτό κέρδος και τα λογιστικά και φορολογητέα κέρδη, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα	582.606,72	642.748,81	625.198,87
Μείον Κόστος πωληθέντων	(542.063,64)	(542.103,46)	(542.103,46)
<b>Μικτό κέρδος</b>	<b>40.543,08</b>	<b>100.645,35</b>	<b>83.095,41</b>
Μείον δαπάνες χρήσης	(79.591,40)	(79.591,40)	(79.591,40)
<b>Σύνολο Λογιστικών Κερδών (Ζημιών)</b>	<b>(39.048,32)</b>	<b>21.053,95</b>	<b>3.504,01</b>
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00	47.580,65	47.580,65
<b>Σύνολο Φορολογητέων Κερδών (Ζημιών)</b>	<b>(39.048,32)</b>	<b>68.634,60</b>	<b>51.084,66</b>

Κατά συνέπεια, ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος, όσον αφορά τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών, για το φορολογικό έτος 2017, γίνεται μερικώς αποδεκτός.

#### Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα

ποσοστά ή τις εκπώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή από τα στοιχεία της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) φορολογικού έτους 2016 και το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το οικείο έτος προκύπτει ότι, δεν πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. ( Ν. 4172/2013), καθότι το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος 44.771,48€ επαρκεί για την κάλυψη των οικογενειακών δαπανών διαβίωσης 1.572,26€ , επομένως στην φορολογία εισοδήματος κρίθηκε (πρώτος ισχυρισμός) ότι, μη νόμιμα προσδιορίστηκαν με κάθε διαθέσιμο στοιχείο τα ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη της από την Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή σύμφωνα με τον ισχύον νομοθετικό (Ν.2859/2000) και διοικητικό πλαίσιο και τις γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές της ελεγκτικής, διαχρονικά, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως προσδιορίζονται στη φορολογία εισοδήματος βάσει ελέγχου με τις Γενικές Διατάξεις (κάθε διαθέσιμο στοιχείο), λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή στον προσδιορισμό του καθαρού και φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, το φορολογικό έτος 2016, στην παρούσα απόφαση, λήφθηκαν υπόψη τα βάσει τηρούμενων λογιστικών αρχείων (απλογραφικά βιβλία) και εμπρόθεσμα υποβληθείσας δηλώσεως (Ε1) μετά του συνυποβαλλομένου εντύπου (Ε3) του οικείου έτους, ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, για εσφαλμένο προσδιορισμό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), για το φορολογικό έτος 2016, γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, στο άρθρο 7 της Α.1008/27-1-2020 απόφασης ορίζεται ότι: «Άρθρο 7: Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού.

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των

φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **Ε.2016/2020** περ. **Δ'** Έλεγχος λοιπών φορολογιών: «Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων, δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές.....».

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από ..... έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Σερρών, στην οποία αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική ελέγχου, της αρχής των αναλογιών στη φορολογία εισοδήματος, το φορολογικό έτος 2017 και λήφθηκαν υπόψη αυτοτελώς στη φορολογία Φ.Π.Α.

**Επειδή**, στην φορολογία εισοδήματος κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, με βάση την παρούσα απόφαση, έγινε αποδεκτό ποσοστό φύρας 3% στα φάρμακα επί του κόστους πωληθέντων αυτών, σύμφωνα με την κοινή πείρα και τις επικρατούσες στην αγορά συναλλακτικές συνθήκες, λογίζονται έσοδα από πώληση φαρμάκων και φορολογητέες εκροές με συντελεστή Φ.Π.Α. 6%, στην οικεία φορολογία, ποσού **567.343,65€**.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, γίνεται μερικώς αποδεκτός.

#### **Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, με το άρθρο 58<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης

φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα... .5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».

Επειδή, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, το φορολογικό έτος 2016, για την πώληση φαρμάκων προσδιορίσθηκαν από τον έλεγχο, σύμφωνα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο -Γενικές Διατάξεις, στο ποσό των 596.460,55 €, ενώ τα βάσει των λογιστικών αρχείων (απλογραφικά βιβλία) ανήλθαν σε 527.962,83€, ήτοι προέκυψε διαφορά εσόδων ποσού 68.497,72 € .

Επειδή η φορολογική αρχή εξέδωσε την υπ' αριθμ. ..../24-10-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με το άρθρο 58 Α του Κ.Φ.Δ., καθότι έκρινε ότι η προσφεύγουσα οντότητα, το φορολογικό 2016, δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο αξίας



(Α.Λ.Σ. από Φ.Η.Μ.) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α, **καθαρής αξίας 68.497,72€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12,13 και 40 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1002/31-12-2014 και 1003/31-12-2014, όπως ισχύουν, οι οποίες επισύρουν την επιβολή διοικητικής κύρωσης, **ποσού 2.054,93€** (αξία Φ.Π.Α. 4.109,86€ X 50% =2.054,93€).

**Επειδή, περαιτέρω**, από τα στοιχεία της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος (έντυπο Ε1) και το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε το φορολογικό έτος 2016 προκύπτει ότι, **δεν πληρείται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. ( Ν. 4172/2013)**, οι προβαλλόμενοι λόγοι του προσφεύγοντα καθίστανται λυσιτελείς, όσον αφορά τον **μη νόμιμο** προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών της οντότητάς του από την Φορολογική Διοίκηση, το οικείο έτος και κατ' επέκταση δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης και ο σχετικός ισχυρισμός του **γίνεται αποδεκτός**.

**Επειδή, περαιτέρω**, τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, το φορολογικό έτος 2017, για την πώληση φαρμάκων προσδιορίσθηκαν από τον έλεγχο, σύμφωνα με τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α' της παρ.1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ.), στο ποσό των 584.893,59€, ενώ τα βάσει των λογιστικών αρχείων ανήλθαν σε 524.751,50€, ήτοι προέκυψε **διαφορά εσόδων ποσού 60.142,09€**.

**Επειδή** η φορολογική αρχή εξέδωσε την υπ' αριθμ. .../24-10-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με το άρθρο 58 Α του Ν. 4174/2013, καθότι έκρινε ότι η προσφεύγουσα οντότητα, το φορολογικό 2017, **δεν εξέδωσε** τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο αξίας (Α.Λ.Σ. από Φ.Η.Μ.), για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α με συντελεστή 6%, **καθαρής αξίας 60.142,09 €**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12,13 και 40 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1002/31-12-2014 και 1003/31-12-2014, όπως ισχύουν, οι οποίες επισύρουν την επιβολή διοικητικής κύρωσης, **ποσού 1.804,26€** (αξία Φ.Π.Α. 3.608,52€ X 50% =1.804,26€).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.

**Επειδή**, από τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

**Επειδή**, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣτΕ 3261/1994), ΔΕφΑΘ 1526/20212.

**Επειδή**, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του Σ.τ.Ε, «*Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ' αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕφΑΘ). Ομοιες οι 196/2003 ΣτΕ και 197/2003 ΣτΕ.*»

**Επειδή**, ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α κατά το ως άνω προσδιορισθέν ποσό της διαφοράς των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά της αποκρυβείσας ύλης που προέκυψαν από τον έλεγχο με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου και δη της αρχής των αναλογιών, προέβη δε στην έκδοση οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρου 58<sup>α</sup> §1 του Κ.Φ.Δ., για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

**Επειδή**, δεν αναφέρεται ο χρόνος, κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται η παράβαση, με αναφορά των συγκεκριμένων ειδών, τα οποία φέρεται ότι είχε πωλήσει ο προσφεύγων στους πελάτες του και για τα οποία παρέλειψε να εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης. Περαιτέρω, οι σχετικές εγκύκλιοι για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ερμηνεύοντας αυτές στενά

γραμματικά, δεν προβλέπουν την επιβολή αυτοτελών προστίμων κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης από την εφαρμογή αυτών των τεχνικών.

Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός περί εσφαλμένης επιβολής εις βάρος του προσφεύγοντος προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

### Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ ....., κατοίκου .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**1)Επί της υπ' αριθμ. .... /24-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016**

Φορολογικό έτος 2016		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	33.307,36	101.805,03	33.307,36	0,00
	Συζύγου	12.885,92	12.885,92	12.885,92	0,00
Πιστωτικό ποσό					
Χρεωστικό ποσό		3.382,54	33.437,16	3.382,54	0,00
Προκαταβολή φόρου		7.441,83	7.441,83	7.441,83	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		71,47	71,47	71,47	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		14,29	14,29	14,29	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			15.027,31		0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		910,47	6.532,94	910,47	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		23,61	23,61	23,61	0,00
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>		<b>12.446,99</b>	<b>63.151,39</b>	<b>12.446,99</b>	<b>0,00</b>

**2)Επί της υπ' αριθμ. .... /24-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.**

Φορολογικό έτος 2017		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	7.446,85	79.463,26	61.913,33	54.466,48
	Συζύγου	12.577,81	12.577,81	12.577,81	0,00
Πιστωτικό ποσό		7.155,59			
Χρεωστικό ποσό			17.237,26	9.339,78	16.495,37
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		124,27	124,27	124,27	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		24,85	24,85	24,85	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			12.196,43	8.247,69	8.247,69
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		12,71	4.515,40	2.982,21	2.969,50
Τέλος επιτηδεύματος		1.050,00	1.050,00	1.050,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		5.943,76	5.943,76	5.943,76	0,00
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>		<b>0,00</b>	<b>41.091,97</b>	<b>27.712,56</b>	<b>27.712,56</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

**3)Επί της υπ' αριθμ. ....../24-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2016.**

Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	580.146,26	648.643,98	580.146,26	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	551.766,28	551.766,28	551.766,28	0,00
Φόρος εκροών	41.138,48	45.248,34	41.138,48	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	120.937,49	120.937,49	120.937,49	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	79.799,01	75.689,15	79.799,01	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	79.799,01	75.689,15	79.799,01	0,00

**4)Επί της υπ' αριθμ. ....../24-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2017.**

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	582.606,72	642.748,81	625.198,87	42.592,15
Αξία φορολογητέων εισροών	618.049,80	618.049,80	618.049,80	0,00
Φόρος εκροών	42.808,48	46.417,00	45.364,02	2.555,54
Φόρος εισροών	61.810,35	61.810,35	61.810,35	
Αφαιρούμενα ποσά από φόρο εισροών	22,93	6.408,70	6.408,70	6.385,77
Υπόλοιπο φόρου εισροών	61.787,42	55.401,65	55.401,65	6.385,77
Πιστωτικό υπόλοιπο	18.978,94	8.984,65	10.037,63	8.941,31
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	79.799,01	75.689,15	79.799,01	0,00
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο	98.777,95	84.673,80	89.836,64	8.941,31
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	98.777,95	84.673,80	89.836,64	8.941,31

**5)Επί της υπ' αριθμ. ....../24-10-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016**

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.054,93 €	0,00 €

**6)Επί της υπ' αριθμ. ....../24-10-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017**

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.804,26 €	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.